

3. МЕХАНІЗМИ ТРАНСФОРМАЦІЇ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ В НАЦІОНАЛЬНІЙ ЕКОНОМІЦІ

УДК 657.421.3

ВИЗНАЧЕННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ТА ЇХНЯ ОЦІНКА

Єршова Н.Ю., к. е. н., ст. викладач, Токар Н.Б., асистент

Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут»

У статті розглянуті питання визначення й оцінки нематеріальних активів в обліку. Проаналізовано можливість їхнього використання й доповнена класифікація для конкретних потреб сучасного ринку. Досліджено питання використання справедливої, ринкової й ліквідаційної вартості нематеріальних активів. Запропоновано заходи щодо вдосконалення обліку формування первісної вартості нематеріальних активів залежно від напрямку їхнього надходження на підприємство.

Ключові слова: нематеріальні активи, оцінка, вартість, облік нематеріальних активів, гудвіл, права користування.

Єршова Н.Ю., Токар Н.Б. ОПРЕДЕЛЕНИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ И ИХ ОЦЕНКА / Национальный технический университет «Харьковский политехнический институт», Украина.

В статье рассмотрены вопросы определения и оценки нематериальных активов в учете. Проанализирована возможность их использования и дополнена классификация для конкретных потребностей современного рынка. Исследованы вопросы использования справедливой, рыночной и ликвидационной стоимости нематериальных активов. Предложены мероприятия по усовершенствованию учета формирования первоначальной стоимости нематериальных активов в зависимости от направления их поступления на предприятие.

Ключевые слова: нематериальные активы, оценка, стоимость, учет нематериальных активов, гудвилл, права пользования.

Ershova N.J., Tokar N.B. DEFINITION OF INTANGIBLE ASSETS AND THEIR ESTIMATION / National technical university «Kharkov polytechnical institute», Ukraine.

In article questions of definition and an estimation of non-material actives in the account are considered. The opportunity of their use is analyzed and classification for concrete requirements of the modern market is added. Questions of use of fair, market and liquidating cost of non-material actives are researched. Actions on improvement of the account of formation of initial cost of non-material actives depending on a direction of their receipt on the enterprise are offered.

Key words: non-material actives, estimation, cost, the account of non-material actives, goodwill, rights of use.

ВСТУП

У процесі виробничої і комерційної діяльності на підприємствах виникає необхідність використання засобів, які не мають речовинної субстанції, але здатні відігравати особливу роль в процесі одержання прибутку. Серед таких активів особливе місце займають нематеріальні активи – це й певні знання виробництва продукції в умовах, які відрізняються від умов конкурента, і ліцензії, патенти, права на використання та інші. Протягом останнього часу зростає частка нематеріальних активів в майні підприємств, що позначається швидкістю та масштабністю технологічних змін, розповсюдженням інформаційних технологій, інтеграцією міжнародних фінансових ринків.

У цей час поняття «нематеріальні активи» не тільки ввійшло в теорію українського бухгалтерського обліку, але й стало застосовуватися на практиці. На сучасному етапі розвитку суспільства нематеріальні активи є одним із принципово нових об'єктів бухгалтерського обліку в нашій країні, що вимагає подальшого вивчення. В останні роки на державному рівні спостерігається підвищення уваги до проблем оцінки, обліку, аудиту нематеріальних активів. В економічній літературі висвітлюються питання документального оформлення, обліку, аудиту, аналізу операцій з нематеріальними активами.

Питання обліку, аудиту нематеріальних активів висвітлені у працях багатьох вітчизняних та закордонних вчених-економістів. Вагомий внесок у розробку теоретичних та методичних питань обліку, аудиту,

аналізу нематеріальних активів внесли такі вчені, як С. Ф. Голов, Ф. Ф. Бутинець, В. В. Сопко, Н. М. Ткаченко, Н. Ю. Алейнікова, Н. В. Генералова, М. В. Дишкант, О. Б. Бутнік-Сіверський, В. В. Сатовський, М. В. Кужельний та інші. Питання оцінки даного об'єкту обліку досліджуються разом з питаннями визнання та ідентифікації. Правова природа нематеріальних активів та її вплив на формування їх вартості досліджені в роботах В. К. Андрєєва, О. А. Подопригори, О. І. Чубко, А. Д. Святоцького.

Але наявність великої кількості невирішених проблем, дискусійність багатьох теоретичних положень, а також велике практичне значення нематеріальних активів обумовлюють необхідність подальшого дослідження відображення в обліку операцій з нематеріальними активами.

ПОСТАНОВКА ЗАДАЧІ

Актуальність означених завдань та необхідність проведення подальших досліджень з метою удосконалення трактування економічної сутності, оцінки нематеріальних активів зумовили вибір теми і мети дослідження.

Метою даної публікації є дослідження ролі нематеріальних активів у господарській діяльності, принципів, варіантів їх оцінки для обліку відповідно до потреб сучасного ринку.

РЕЗУЛЬТАТИ

Здатність приносити значні прибутки обумовлюють активне залучення до господарського обігу підприємств нематеріальних активів. Однак, з урахуванням тенденцій розвитку економіки України, для успішного та ефективного використання нематеріальних активів необхідно впроваджувати принципово нові способи управління ними, що вимагає розуміння їх економічної сутності, характерних особливостей, відображення в обліку. Дослідження питань визначення, оцінки в бухгалтерському обліку нематеріальних активів на сьогодні має більш теоретичний ніж практичний характер. Основними питаннями виступають визначення, класифікація нематеріальних активів, аспекти використання справедливої, ринкової вартості по відношенню до тих або інших об'єктів. Саме поняття нематеріального активу (нематеріальних активів) багатогранне: це й бухгалтерське поняття, і економічне, і юридичне. Різноманітний і склад нематеріальних активів: наявність таких активів підприємства зв'язана як з наявністю конкурентних переваг, так і з використанням підприємством компонентів інтелектуального капіталу. Перші економічні дослідження, у яких аналізуються об'єкти, що нині відносяться до нематеріальних активів, відносяться до кінця XIX століття - 30-м рокам XX століття. Що ж стосується бухгалтерського поняття нематеріальних активів, то першим нормативним документом, у якому такі активи стали фігурувати як об'єкт обліку був бюлетень «Амортизація нематеріальних активів» Комітету з методів бухгалтерського обліку Американського інституту бухгалтерів, виданий в 1944 році. Пізніше нематеріальні активи стали фігурувати й у міжнародних стандартах фінансової звітності: спочатку в МСФО 9 «Витрати на дослідження й розробки», а потім і в МСФО 38 «Нематеріальні активи».

Облік і оцінка нематеріальних активів завжди викликали багато суперечок. Багато в чому це пов'язане із трактуванням самого поняття «нематеріальний актив». У свою чергу, «нематеріальний» (англ. - intangible) означає невлесиме, нематеріальну власність, яку не можна відчувати, тому що її субстанція неречовинна. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і розкриття їх у звітності визначає П(С)БО 8 [1], МСФЗ 38 [2], Податкове законодавство [3]. Місце та роль нематеріальних активів у системі формування та взаємозв'язку окремих економічних категорій у названих нормативних документах відрізняється. Згідно з МСФЗ №38 [2] ознаками нематеріального активу є немонетарність, неуречевлений характер, можливість ідентифікації. Відзначимо, що вимога ідентифікації не має на увазі, що нематеріальний актив обов'язково повинен передаватися окремо й незалежно від всіх інших активів. Існує також ряд факторів, які іноді помилково відносять до нематеріальних активів. Прикладом можуть бути ринковий потенціал, монопольне положення, надаваний правом власності контроль, зниження ціни, ліквідність і інш. При цьому фактори можуть створювати вартість, не будучи нематеріальним активом. Згідно з П(С)БО №8 [1] нематеріальні активи визнаються такими з додаванням до вищеназваних ознак часового періоду. Так, актив може бути віднесений до нематеріального в разі утримання з метою використання впродовж періоду більше одного року, або операційного циклу, якщо він перевищує один рік. Згідно податкового законодавства [3] нематеріальний активи це об'єкт інтелектуальної власності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визначені об'єктами права власності платника податків. Однак, інтелектуальна власність збірне поняття, яке використовується для позначення прав, що ставляться до інтелектуальної діяльності в різних областях. Тому, отожднювання понять «нематеріальні активи» та «інтелектуальна власність» не має підґрунтя, оскільки нематеріальні активи не обмежуються лише правами інтелектуальної власності, а область застосування поняття «інтелектуальна власність» не обмежується тільки виключними правами, а поширюється на всю сукупність майнових прав на результати інтелектуальної діяльності й кошти індивідуалізації. Нематеріальні ресурси та нематеріальні активи

також не є тотожними, оскільки утворюються на різних етапах створення та набуття прав на інтелектуальну власність. До складу інтелектуального капіталу входять основні засоби, які мають фізичну субстанцію та не можуть бути відокремлені від певного суб'єкта.

Для визнання нематеріального активу необхідна наявність здатності приносити платникові податків економічні вигоди (дохід), а також наявність відповідно оформлених документів, що підтверджують існування самого нематеріального активу й (або) виключного права платника податків на результати інтелектуальної діяльності (у тому числі патенти, свідоцтва, інші охоронні документи, договір поступки (придбання) патенту, товарного знака). Визначення особливостей нематеріальних активів як ресурсів підприємства, як-то складність встановлення строку корисного використання та величини отриманого прибутку від використання, обумовлюють відокремлення таких, що не ставляться до нематеріальних активів. Серед яких:

- а) науково-дослідні, дослідно-конструкторські й технологічні роботи, які не дали позитивного результату;
- б) не закінчені й не оформлені у встановленому законодавством порядку науково-дослідні, дослідно-конструкторські й технологічні роботи;
- в) матеріальні носії (речі), у яких виражені результати інтелектуальної діяльності й прирівняні до них кошти індивідуалізації;
- г) фінансові вкладення.

У бухгалтерському розумінні всі нематеріальні активи можна розділити на дві категорії: нематеріальні активи, які можна ідентифікувати, до числа яких ставляться майнові права, що здатні приносити дохід протягом тривалого періоду (більше одного року) і гудвіл. Гудвіл є особливим нематеріальним активом. У загальному випадку гудвіл – це та частина вартості компанії, на яку ринкова вартість діючого підприємства перевищує суму його матеріальних і ідентифікованих нематеріальних активів.

Існує безліч різномірних по складу об'єктів нематеріальних активів, які по тим або інших ознаках можна класифікувати. З нашого погляду, нематеріальні активи можна систематизувати за наступними ознаками:

Вид нематеріальних активів:

- об'єкти інтелектуальної власності,
- відкладені витрати,
- гудвіл.

Канал надходження на підприємство:

- внутрішній,
- зовнішній.

Термін служби:

- нематеріальні активи з обмеженим терміном служби,
- нематеріальні активи з необмеженим терміном служб.

Погашення вартості:

- нематеріальні активи, які підлягають амортизації,
- нематеріальні активи, які не підлягають амортизації.

Обсяг одержуваних прав на об'єкт:

- виключні права,
- невияткові права.

Можливість існування окремо від юридичної особи:

- нематеріальні активи, які ідентифікуються,
- нематеріальні активи, які не ідентифікуються.

При визначенні нематеріальних активів в оцінній діяльності оцінювач повинен взяти до уваги всі нематеріальні активи, що враховуються та не враховуються на балансі. При цьому до числа «активів», які враховуються не на балансі, ставляться, наприклад, «персональний гудвіл». Проте, при визначенні вартості бізнесу ці «активи» необхідно взяти до уваги, тому що їхній вплив на вартість компанії в цілому може бути вирішальною.

Бухгалтерський облік нематеріальних активів здійснюється на рахунку 12 «Нематеріальні активи» за їх первісною вартістю, що має наступні субрахунки:

- 121 «Права користування природним ресурсами»;
- 122 «Права користування майном»;
- 123 «Права на знаки для товарів і послуг»;
- 124 «Права на об'єкти промислової власності»;
- 125 «Авторські й суміжні з ними права»;

127 «Інші нематеріальні активи».

Облік нематеріальних активів ведеться в розрізі кожного об'єкта за відповідними групами. Завданнями обліку нематеріальних активів є:

- облік надходження нематеріальних активів на підприємство;
- контроль за своєчасністю нарахування амортизації;
- контроль строків корисного використання;
- облік вибуття нематеріальних активів (продаж, списання, безоплатна передача).

Традиційно виділяють первісну, залишкову, справедливую, ліквідаційну вартість нематеріальних активів, які передбачені МСФЗ [2] та ПСБО №8 [1]. Первісна вартість нематеріальних активів формується залежно від способу отримання активу та виступає історичною собівартістю, справедливою, ринковою вартістю. Однак, дві останні часто ототожнюються в спеціальній літературі. Порівняння МСФЗ [2] та МСО [4] в частці визнання термінів справедливої та ринкової вартості підтверджує існування різниці між ними. Так, згідно МСФЗ [2] справедлива вартість є сумою, за якою можна обміняти актив, або погасити заборгованість в операціях між зацікавленими та незалежними сторонами. Згідно МСО [4] ринкова вартість визначається як розрахункова величина, яка дорівнює грошовій сумі, за якою майно повинно переходити з рук в руки на дату оцінки між покупцем та продавцем в результаті комерційної угоди після маркетингу. Але, значна частка нематеріальних активів рідко продається на ринку, тому існує доречність використання саме терміну «справедлива вартість». Ліквідаційна вартість передбачена лише МСФЗ [2] та представляє собою чисту суму, яку підприємство очікує отримати після закінчення строку корисного використання та після вирахування витрат пов'язаних з продажем. Однак, наявність ліквідаційної вартості означає, що підприємство-продавець має намір реалізувати актив наприкінці строку його корисного використання. При цьому, повинна бути обґрунтована вірогідність того, що такий об'єкт забезпечує новому власнику економічну вигоду, незважаючи на ризик морального старіння, що само по собі буває рідко. Саме тому, вважаємо обґрунтованою відсутність такого виду вартості у вітчизняній практиці обліку.

Первісна вартість нематеріальних активів формується залежно від способу отримання активу, тому витрати, що її становлять враховуються за дебетом рахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів». Тому доречним є відкриття на підприємствах субрахунків для формування первісної вартості нематеріальних активів залежно від напрямку надходження.

- 154/1 «Самостійно виготовлені нематеріальні активи»;
- 154/2 «Нематеріальні активи придбані за грошові кошти»;
- 154/3 «Нематеріальні активи придбані в обмін на інші об'єкти»;
- 154/4 «Безоплатно отримані нематеріальні активи».

Так, при безоплатному отриманні нематеріальних активів будуть зроблені проводки:

- оприбутковано безоплатно отримані нематеріальні активи:

Дебет 154/4 «Безоплатно отримані нематеріальні активи»,

Кредит 424 «Безоплатно отримані необоротні активи».

- введення експлуатацію:

Дебет 12 «Нематеріальні активи»,

Кредит 154/4 «Безоплатно отримані нематеріальні активи».

У разі надходження нематеріальних активів, придбаних за плату:

- на суму вартості нематеріальних активів за договором постачання:

Дебет 154/2 «Нематеріальні активи придбані за грошові кошти»,

Кредит 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

У разі обміну на неподібний товар:

- на суму обміну необоротного активу на товар:

Дебет 154/3 «Нематеріальні активи придбані в обмін на інші об'єкти»;

Кредит 702 «Дохід від реалізації товарів».

ВИСНОВКИ

Дослідженням питань визначення, оцінки, обліку нематеріальних активів сьогодні приділяється особлива увага у зв'язку з новими ринковими реаліями, що визначаються технологічними змінами, інформаційними технологіями та інш. Уточнення класифікації нематеріальних активів відбувається за рахунок враховування унікальних об'єктів нематеріальних активів з метою розробки методик їх оцінки в обліку. Це пов'язано з тим, щоб охопити всі фактори, які впливають на формування їх вартості. Запропоновані субрахунки для формування первісної вартості об'єктів нематеріальних активів дозволяють враховувати напрямки їх надходження на підприємство.

ЛІТЕРАТУРА

1. Бухгалтерський облік : зб. систематизованого законодавства / [укл. Я. Кавторєва, Ф. Федорченко, В. Кузнєцов]. — [12-те вид.]. — Харків : Фактор, 2005. — 564 с.
2. Міжнародні стандарти фінансової звітності ; [пер. з англ. / за ред. С. Ф. Голова]. — Київ : Грані-Т, 2005. — 1232 с. — Ч. 2. — 2005. — 573 с.
3. Закон України «Про оподаткування підприємств» №283/97-ВР // Все о бухгалтерском учете. — 2007. — № 15(1292). — С. 3—45.
4. Міжнародні стандарти оцінки // Фінансова газета. — 2004. — № 22. — С. 13—25.
5. Голов С. Ф. Справедлива вартість та її місце в системі оцінок бухгалтерського обліку / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. — 2007. — № 4. — С. 3—18.

УДК 330.322.01

ІНВЕСТИЦІЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ В УКРАЇНІ: СУЧАСНИЙ СТАН І ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

Нікітіна А.В., аспірант

Харківський національний автомобільно-дорожній університет

У статті розглянуто стан іноземного інвестування в економіку України. З'ясовані сучасні перспективи і проблеми іноземного інвестування. Обґрунтована необхідність активізації інвестиційних процесів та надані практичні рекомендації щодо підвищення ефективності інвестування.

Ключові слова: інвестиції, інвестиційні процеси, інвестиційний клімат, активізація інвестиційної діяльності.

Никитина А.В. ИНВЕСТИЦИОННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ В УКРАИНЕ: СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ / Харьковский национальный автомобильно-дорожный университет, Украина.

В статье рассмотрено состояние иностранного инвестирования в экономику Украины. Выявлены современные перспективы и проблемы иностранного инвестирования. Обоснована необходимость активизации инвестиционных процессов и даны практические рекомендации относительно повышения эффективности инвестирования.

Ключевые слова: инвестиции, инвестиционные процессы, инвестиционный климат, активизация инвестиционной деятельности.

Nikitina A. V. INVESTMENT ACTIVITY IN UKRAINE: CONTEMPORARY STATE AND PERSPECTIVES OF DEVELOPMENT / Kharkiv National Automobile and Highway University, Ukraine.

The state of the foreign investment in the economy of Ukraine is considered in the article. Modern prospects and problems of the foreign investing are found out. The necessity of activation of investment processes is grounded and practical recommendations are given in relation to the increase of efficiency of investment.

Key words: investment, investment processes, investment climate, activation of investment activity.

ВСТУП

В умовах швидко змінюваного ринкового середовища, яке не завжди позитивно впливає на ефективність діяльності підприємств, набуває великого значення виваженість інвестиційна діяльність, що потребує від підприємств пристосування й адаптації до умов як зовнішнього, так і внутрішнього середовища. Доцільним і прийнятним кроком для підприємств, що не мають можливості використовувати внутрішні фінансові ресурси, є залучення інвестицій. Перебіг, характер, інтенсивність та ефективність управління інвестиційними процесами багато в чому залежать від інвестиційного клімату країни. У сучасних умовах розбудови економіки України інвестиційний клімат країни потребує поліпшення і покращення правової, фінансової, соціально-економічної та суспільно-політичної складових, що дозволить залучити більш великий обсяг інвестиційних коштів і сприятиме загальному соціально-економічному розвитку держави.

Аналіз наукових джерел та останніх публікацій свідчить про те, що розробці проблем інвестування приділяється дуже велика увага українськими і зарубіжними вченими, серед яких О. І. Амоша, Г. Бірман, І. О. Бланк, В. М. Гриньова, Б. В. Губський, А. Г. Загородній, В. В. Ковальов, М. Д. Кондратьєв, М. Г. Лапуста, Ю. В. Макогон, А. Маршалл, П. Г. Перерва, В. Д. Шапіро, У. Шарп, В. В. Шеремет, О. М. Ястремська та інші. При цьому окремі питання щодо розробки стратегічної політики держави